

# **EFISIENSI BELANJA OPERASIONAL KEMENTERIAN/LEMBAGA**

## *Efficiency of Operational Spending At The Ministry/Institution*

**Nurrochmah Adha K., Andrie Mulya Febrianto, Mahfudin, Niken Ajeng Lestari**

Direktorat Jenderal Anggaran, Jakarta, azzuraazda21@gmail.com

### Abstract

This study aims to analyze the causes of high and varied operational spending's values at the ministry/institution by first comparing the concept of operational spending in RKA K / L with concepts according to academic theory. Then, an alternative concept of operational spending is prepared in accordance with the theory. By using data exercise, it was found that alternative concept operational expenditure that fit the theory resulted in lower and more efficient operational spending's values. In addition, unit clustering was carried out to obtain a more standardized operational spending's value.

**Keywords :** Efficiency, Operational Spending

**JEL Classification:** H61, H69

### Abstrak

Kajian ini bertujuan menganalisis penyebab nilai belanja operasional kementerian/lembaga yang tinggi dan bervariasi dengan terlebih dahulu membandingkan konsep belanja operasional dalam RKA K/L dengan konsep sesuai teori akademis. Selanjutnya dilakukan penyusunan alternatif konsep belanja operasional yang sesuai teori. Dengan menggunakan exercise data didapatkan bahwa konsep alternatif belanja operasional yang sesuai teori menghasilkan nilai belanja operasional yang lebih rendah dan efisien. Selain itu juga dilakukan exercise klusterisasi satker untuk mendapatkan nilai belanja operasional yang lebih terstandar.

**Kata Kunci:** Efisiensi, Belanja Operasional

## **1. PENDAHULUAN**

Berdasarkan data pagu belanja Tahun Anggaran 2018, persentase belanja operasional cukup tinggi, yakni sebesar 29,5% dari total pagu belanja. Besaran nilai belanja operasional yang tinggi tersebut dindikasikan karena adanya ketidaksesuaian konsep biaya operasional dalam RKA-K/L dengan teori. Berdasarkan PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA, pengertian belanja operasional mengacu pada output layanan perkantoran (994), yang terdiri atas komponen 001 (gaji dan tunjangan pegawai) dan komponen 002 (operasional dan pemeliharaan kantor). Di sisi lain, secara akademis belanja operasional dianalogikan sebagai beban umum dan administrasi (*general and administrative expenses*), yaitu seperangkat biaya yang diperlukan untuk mengelola bisnis, dan yang tidak terkait dengan produksi atau penjualan barang atau jasa. Berdasarkan teori dimaksud, gaji yang dibayarkan kepada pegawai di bagian teknis/produksi tidak termasuk ke dalam bagian dari beban umum dan administrasi, karena gaji tersebut terkait langsung dengan produksi atau penjualan barang dan jasa. Perbedaan konsep tersebut menyebabkan nilai belanja operasional dalam RA-K/L menjadi lebih tinggi karena semua komponen gaji dan tunjangan pegawai masuk menjadi bagian dari belanja

operasional, tanpa memisahkan komponen gaji dan tunjangan pegawai yang bekerja di unit teknis.

Selain itu, juga terdapat indikasi adanya ketidaksesuaian konsep biaya tetap, biaya variable, biaya langsung, biaya tidak langsung, serta komponen utama dan pendukung dalam RKA-K/L dengan teori. Dalam RKA-K/L, komponen utama merupakan semua aktivitas Output Kegiatan teknis yang nilai biayanya berpengaruh langsung terhadap volume Output Kegiatan. Komponen utama merupakan biaya variabel terhadap Output Kegiatan yang dihasilkan. Komponen pendukung merupakan semua aktivitas Output Kegiatan generik dan aktivitas Output Kegiatan teknis yang nilai biayanya tidak berpengaruh langsung terhadap volume Output Kegiatan. Komponen pendukung pada Output Kegiatan teknis digunakan sebagai biaya tetap terhadap Output Kegiatan yang dihasilkan. Definisi komponen utama dan komponen pendukung tersebut menjadi rancu karena menggabungkan konsep biaya langsung-biaya tidak langsung dengan konsep biaya variabel-biaya tetap, padahal kedua konsep tersebut merupakan hal yang berbeda.

Hal-hal tersebut di atas melatarbelakangi disusunnya kajian mengenai Efisiensi Belanja Operasional Kementerian/Lembaga. Adapun rumusan masalah dari kajian ini adalah sebagai berikut.

- a. Bagaimana konsep dan batasan belanja operasional pada RKA-K/L yang sesuai denganteori dan praktik yang berlaku umum
- b. Bagaimana konsep biaya tetap, biaya variabel, biaya langsung, dan biaya tidak langsung dalam RKA-K/L yang sesuai dengan konsep biaya tetap, biaya variabel
- c. Bagaimana cara mengidentifikasi biaya-biaya yang seharusnya tidak dimasukkan ke dalam kelompok biaya operasional?
- d. Bagaimana alternatif langkah penanganan terhadap biaya-biaya yang seharusnya tidak masuk ke dalam kelompok biaya operasional?
- e. Bagaimana sebaran nilai biaya operasional antar unit?
- f. Apa yang menyebabkan nilai biaya operasional tinggi dan bervariasi antar unit?
- g. Bagaimana rekomendasi alternatif penanganan terhadap nilai biaya operasional yang tinggi dan bervariasi antar unit?

Berdasarkan rumusan masalah tersebut, tujuan kajian yaitu:

- a. Memperoleh batasan dan menerapkan konsep biaya operasional pada RKA-K/L yang sesuai dengan teori dan praktik yang berlaku umum
- b. Menerapkan konsep biaya tetap, biaya variabel, biaya langsung, dan biaya tidak langsung pada RKA-K/L yang sesuai dengan teori dan praktik yang berlaku umum
- c. Mengidentifikasi biaya yang seharusnya tidak dimasukkan dalam kelompok biaya operasional dan menentukan alternatif langkah penanganan terhadap biaya tersebut
- d. Mendapatkan perbandingan nilai biaya operasional antar unit
- e. Memberikan rekomendasi alternatif penanganan atas biaya operasional

Penelitian ini mengkaji penyebab nilai belanja operasional tinggi dengan melakukan perbandingan konsep belanja operasional eksisting dengan konsep belanja operasional yang sesuai dengan teori. Selanjutnya didapatkan alternatif konsep belanja operasional yang mendekati teoridan dengan exercise data didapatkan bahwa nilai belanja operasional lebih efisien. Belanja operasional yang dibahas dalam penelitian ini mencakup output 994 (layanan

perkantoran) yang terdiri atas komponen gaji dan tunjangan (994 001) dan komponen operasional dan pemeliharaan kantor (994 002).

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Pengertian Biaya Manufaktur vs Beban Umum dan Administrasi Dari Segi Akademis

Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *manufacturing cost* sebagai berikut *manufacturing costs are the costs incurred during the production of a product. Manufacturing cost* atau biaya manufaktur meliputi biaya bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Biaya-biaya ini biasanya disajikan dalam laporan laba rugi sebagai item baris terpisah. Bahan langsung adalah bahan yang digunakan dalam pembangunan suatu produk. Tenaga kerja langsung adalah bagian dari biaya tenaga kerja dari proses produksi yang ditugaskan ke unit produksi. Biaya overhead pabrik diterapkan untuk unit produksi berdasarkan berbagai sistem alokasi yang mungkin, seperti jam kerja langsung atau jam mesin yang dikeluarkan. Contoh dari jenis biaya yang dapat dimasukkan dalam overhead manufaktur meliputi: gaji dan upah untuk bagian *quality control*, manajemen pabrik, dan personel perawatan peralatan pabrik, suku cadang dan perlengkapan perbaikan peralatan, depresiasi pada aset pabrik, beban utilitas pabrik, serta asuransi dan pajak properti yang terkait dengan pabrik.

Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *general and administrative expense* sebagai berikut : *general and administrative expense is the set of [expenses](#) required to administer a business, and which are not related to the construction or sale of goods or services*. Beban umum dan administrasi adalah seperangkat biaya yang diperlukan untuk mengelola bisnis, dan yang tidak terkait dengan produksi atau penjualan barang atau jasa. Informasi ini diperlukan untuk menentukan struktur biaya tetap suatu bisnis. Contoh biaya umum dan administrasi adalah:

Upah dan tunjangan karyawan bagian akuntansi

- Sewa gedung
- Biaya konsultasi
- Upah dan tunjangan manajemen perusahaan (seperti untuk chief executive officer dan staf pendukung)
- Depresiasi pada peralatan kantor
- Asuransi
- Upah dan tunjangan staf legal
- Peralatan Kantor
- Langganan
- Utilitas kantor

Cara lain untuk mendeskripsikan biaya umum dan administrasi adalah biaya apa pun yang masih akan dikeluarkan, meskipun tidak ada aktivitas penjualan atau penjualan. Beban umum dan administrasi muncul dalam laporan laba rugi di bawah harga pokok penjualan.

### 2.2 Pengertian Biaya Variabel dan Biaya Tetap Dari Segi Akademis

Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *variable cost* sebagai berikut: *A variable cost is a [cost](#) that varies in relation to either production volume or services provided*. Biaya variabel didefinisikan sebagai biaya yang bervariasi dalam kaitannya

dengan volume produksi atau layanan yang disediakan. Jika tidak ada produksi atau tidak ada layanan yang disediakan, maka tidak ada biaya variabel. Untuk menghitung total biaya variabel digunakan rumus sebagai berikut:

Total biaya variabel = Jumlah total unit yang diproduksi x biaya variabel per unit

Jika sebuah perusahaan memiliki proporsi biaya variabel yang besar dalam struktur biayanya, maka sebagian besar pengeluarannya akan bervariasi dalam proporsi langsung terhadap pendapatan, sehingga dapat mengatasi penurunan bisnis yang lebih baik daripada perusahaan yang memiliki proporsi biaya tetap yang tinggi.

Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *fixed cost* sebagai berikut: *A fixed cost is a cost that does not change over the short-term, even if a business experiences changes in its sales volume or other activity levels.* Biaya tetap didefinisikan sebagai biaya yang tidak berubah selama jangka pendek, bahkan jika bisnis mengalami perubahan dalam volume penjualan atau tingkat aktivitas lainnya. Perusahaan perlu memahami tingkat dan sifat biaya tetap dalam suatu bisnis karena tingkat biaya tetap yang tinggi memerlukan bisnis untuk mempertahankan tingkat pendapatan yang tinggi agar terhindar dari kerugian. Contoh dari biaya tetap : amortisasi paten, beban penyusutan, asuransi, beban bunga, pajak properti, sewa, beban pajak, dan sebagainya.

Jika dikaitkan dengan biaya produksi (*production cost*), maka sifat biaya dari masing-masing komponen biaya produksi dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Biaya produksi adalah biaya-biaya yang terjadi ketika sebuah perusahaan memproduksi barang. Tiga kategori utama biaya yang terdiri dari biaya produksi adalah sebagai berikut:
  - 1) Tenaga kerja langsung (*direct labor*)  
Terdiri dari biaya tenaga kerja yang secara langsung terlibat dalam produksi barang.
  - 2) Material langsung (*direct material*)  
Terdiri dari bahan-bahan yang dikonsumsi sebagai bagian dari proses produksi.
  - 3) Biaya overhead pabrik (*factory overhead*)  
Terdiri dari biaya-biaya yang diperlukan untuk mempertahankan fungsi produksi, tetapi yang tidak langsung dikonsumsi pada unit individu. Contohnya adalah beban listrik pada bagian produksi/pabrik, beban pemeliharaan alat-alat pabrik, dan sebagainya.

Jika dikaitkan dengan sifat biaya terhadap kenaikan volume produksi/volume layanan,

- a. Bahan langsung (*direct material*) dianggap sebagai biaya variabel.  
Contoh: resin yang digunakan untuk membuat produk plastik. Resin adalah komponen kunci dari produk plastik, dan jadi bervariasi dalam proporsi langsung dengan jumlah unit yang diproduksi
- b. Tenaga kerja langsung (*direct labor*) dapat merupakan biaya variabel jika tenaga kerja langsung bervariasi dalam kaitannya dengan volume produksi atau volume layanan yang disediakan. Sebaliknya, tenaga kerja langsung mungkin bukan merupakan biaya variabel jika tenaga kerja tidak ditambahkan atau dikurangi dari proses produksi ketika volume produksi berubah.
- c. Sebagian besar biaya overhead pabrik tidak dianggap sebagai biaya variabel.  
Jika dikaitkan dengan biaya operasional (*operating expenses*), maka sifat biaya dari masing-masing komponen biaya operasional dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *operating expenses* sebagai berikut *operating expenses are those expenditures that a business incurs to engage in any activities not directly associated with the production of goods or services*. Biaya operasional adalah pengeluaran yang dilakukan oleh suatu perusahaan dalam kegiatan apa pun yang tidak terkait langsung dengan produksi barang atau jasa. Pengeluaran ini sama dengan biaya penjualan, umum dan administrasi. Contoh biaya operasional adalah sebagai berikut:
- Gaji untuk karyawan non-produksi
  - Komisi penjualan
  - Kontribusi program pensiun untuk karyawan non-produksi
  - Penyusutan aset tetap yang digunakan untuk kegiatan non-produksi
  - Peralatan kantor
  - Biaya sewa untuk fasilitas nonproduksi
  - Beban listrik untuk fasilitas nonproduksi
  - Biaya iklan
- b. Sebagian besar biaya operasional merupakan biaya tetap yang tidak berubah selama jangka pendek, bahkan jika bisnis mengalami perubahan dalam volume penjualan atau tingkat aktivitas lainnya, kecuali komisi penjualan. Komisi penjualan dapat diartikan sebagai biaya variabel karena komisi penjualan bervariasi dalam kaitannya dengan volume penjualan. Jika tidak ada penjualan, maka tidak ada biaya komisi penjualan.

### 2.3 Pengertian Biaya Langsung dan Biaya Tidak Langsung Dari Segi Akademis

Steven M. Bragg dalam bukunya *Cost Accounting College Version* mendefinisikan *direct cost* sebagai berikut: *a direct cost is traceable to a specific item, such as a product*. Biaya langsung adalah biaya yang dapat dilacak ke item tertentu, misalnya produk/layanan. Contoh biaya langsung : bahan/material yang digunakan untuk membuat produk, biaya persediaan habis pakai yang langsung digunakan untuk memproduksi suatu barang.

Sedangkan biaya tidak langsung didefinisikan sebagai berikut: *indirect costs are costs that are not directly associated with a single activity, event, or other cost object*. Biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak terkait langsung dengan suatu aktivitas, peristiwa, atau objek biaya lainnya. Biaya-biaya tersebut biasanya dikumpulkan ke dalam kumpulan biaya overhead dan dialokasikan ke berbagai kegiatan, berdasarkan metode alokasi tertentu.

Contoh biaya tidak langsung pada bagian produksi/pabrik:

- Gaji manajer produksi
- Pemeliharaan peralatan
- Depresiasi peralatan barik
- Sewa fasilitas

Contoh biaya tidak langsung pada bagian administratif adalah:

- Gaji karyawan
- Peralatan Kantor
- Depresiasi peralatan kantor
- Sewa fasilitas

## 2.4 Pengertian Komponen Utama/Komponen Pendukung dan Biaya Utama/Biaya Pendukung Berdasarkan PMK

Mardiasmo dalam bukunya “Akuntansi Sektor Publik” mendefinisikan anggaran sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Selanjutnya, anggaran publik didefinisikan sebagai rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter.

Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan:

1. Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja); dan
2. Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut.

APBN sebagai hasil dari proses penganggaran yang dilakukan oleh pemerintah pusat disusun sesuai kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara dalam rangka mendukung terwujudnya perekonomian nasional berdasarkan demokrasi ekonomi dengan prinsip kebersamaan, efisiensi, berkeadilan, berkelanjutan, berwawasan lingkungan, kemandirian, serta dengan menjaga keseimbangan kemajuan dan kesatuan ekonomi nasional (UU Nomor 15 Tahun 2017 tentang APBN TA 2018).

Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2017, salah satu prinsip dalam penganggaran adalah efisiensi. Mardiasmo (2002:132) menyatakan bahwa pengertian efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*).

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 15 PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA, Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Anggaran berdasarkan PMK, melakukan penelaahan RKAK/L untuk meneliti kesesuaian RKA K/L dengan kebijakan efisiensi dan efektivitas belanja Kementerian/Lembaga. Efisiensi dalam konteks ini diukur dengan membandingkan antara output yang dihasilkan terhadap dengan upaya untuk menghasilkan output kegiatan (dalam hal ini disebut dengan komponen).

PMK Nomor 94 Tahun 2017 mendefinisikan komponen sebagai aktivitas yang dilakukan dalam upaya menghasilkan Keluaran (Output) Kegiatan. Selanjutnya, PMK dimaksud membagi mengklasifikasikan komponen menjadi dua, yakni komponen utama dan komponen pendukung. Komponen utama didefinisikan sebagai berikut semua aktivitas keluaran(output) kegiatan teknis yang nilai biayanya berpengaruh langsung terhadap volume keluaran (output) kegiatan. Komponen utama merupakan aktivitas yang hanya terdapat pada Keluaran (Output) Kegiatan Teknis dan merupakan biaya variabel terhadap Keluaran (Output) Kegiatan yang dihasilkan.

Komponen pendukung didefinisikan sebagai semua aktivitas Keluaran(Output) kegiatan generik dan aktivitas Keluaran (Output) teknis yang nilai biayanya tidak berpengaruh langsung terhadap volume Keluaran (Output) kegiatan. Seluruh aktivitas dalam Keluaran

(Output) Kegiatan generik merupakan komponen pendukung. Komponen pendukung pada Keluaran (Output) kegiatan teknis digunakan sebagai biaya tetap terhadap Keluaran (Output) Kegiatan yang dihasilkan, misalnya komponen desain, administrasi proyek, pengawasan dan sejenisnya.

PMK Nomor 71 Tahun 2013 tentang Pedoman Standar Biaya, Standar Struktur Biaya, dan Indeksasi dalam Penyusunan RKA K/L menyatakan bahwa pada masing-masing tahapan atau komponen, harus diidentifikasi karakteristik biaya yang diperlukan, yaitu mana yang merupakan biaya utama dan mana yang merupakan biaya pendukung. Hal ini dilakukan untuk mengetahui persentase kedua jenis biaya tersebut dari seluruh alokasi biaya yang digunakan dalam pencapaian keluaran (output) /sub keluaran (sub output).

Adapun perbedaan karakteristik dari biaya utama dan biaya pendukung adalah sebagai berikut:

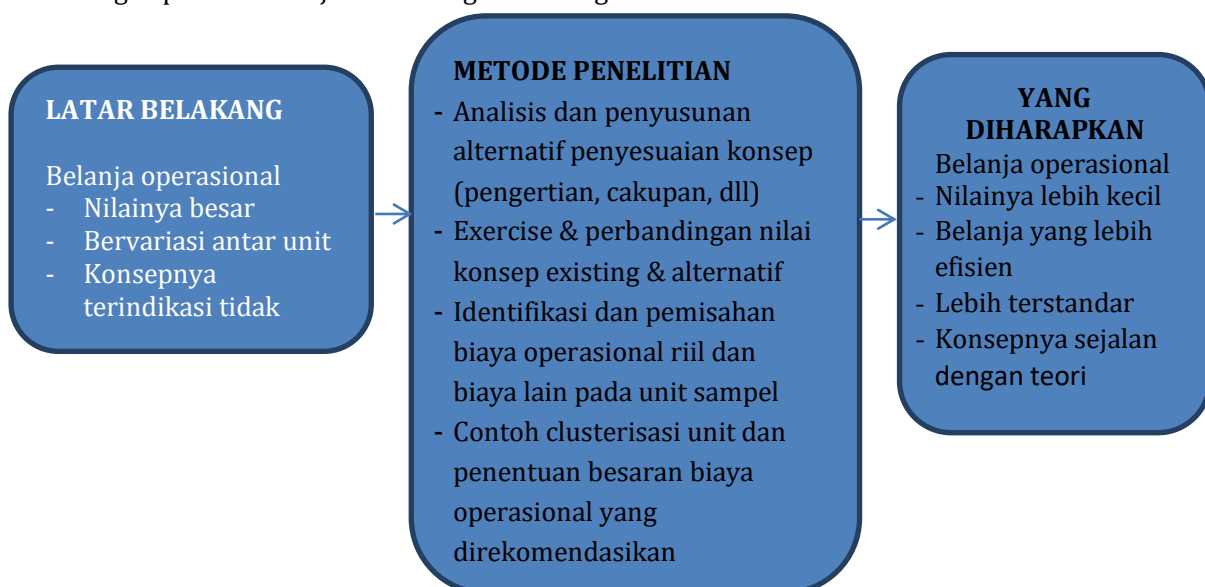
1. Biaya utama merupakan biaya komponen yang berpengaruh secara langsung terhadap keluaran (output) /sub keluaran (sub output).
2. Biaya pendukung merupakan biaya komponen yang tidak berpengaruh secara langsung terhadap keluaran

## 2.5 Pengertian Belanja Operasional Menurut PMK Nomor 94 Tahun 2017

PMK Nomor 94 Tahun 2017 menyatakan sebagai berikut: dalam penyusunan RKA-K/L terdapat hal-hal yang harus dialokasikan, meliputi: a. Kebutuhan anggaran untuk biaya operasional satker yang sifatnya mendasar, yaitu untuk pembayaran gaji dan tunjangan (komponen 001) serta untuk operasional dan pemeliharaan kantor (komponen 002). Pengalokasiannya dalam keluaran (output) Layanan Perkantoran. Dari pernyataan tersebut, didapatkan informasi bahwa yang dimaksud belanja operasional menurut PMK Nomor 94 Tahun 2017 adalah output 994 Layanan Perkantoran yang terdiri atas gaji dan tunjangan (komponen 001) dan operasional dan pemeliharaan kantor (komponen 002).

## 2.6 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran kajian ini sebagaimana digambarkan dalam Gambar 1.



**Gambar 1.** Kerangka pemikiran

### **3. METODOLOGI PENELITIAN**

#### **3.1 Data**

Data yang digunakan dalam kajian ini terdiri dari data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dari hasil indepth interview kepada responden yang pernah bertugas di bagian perencanaan dan keuangan sehingga diharapkan memiliki kompetensi dan pemahaman terhadap pengalokasian dan implementasi belanja operasional di instansinya. Responden dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling* terhadap satker di lingkungan DJBC. Data primer tersebut terdiri dari konsep belanja operasional, komponen belanja operasional, implementasi belanja operasional, dan efisiensi belanja operasional. Data sekunder berupa data belanja operasional (output 994 layanan perkantoran) seluruh eselon I yang diambil dari *Business Intelligence* anggaran tahun 2018. Selain itu, data sekunder lainnya juga diambil dari studi literatur yang mendukung dalam penelitian ini.

#### **3.2 Metode pengumpulan data**

##### **a. Metode kepastakaan**

Metode kepastakaan digunakan dalam penelusuran dan pengumpulan teori-teori yang berkaitan dengan biaya operasional, beban administrasi dan umum, biaya langsung, biaya tidak langsung, biaya tetap dan biaya variabel. Selain itu, juga dilakukan penelusuran dan pendalaman terhadap peraturan-peraturan terkait belanja operasional, antara lain PMK Nomor 94 Tahun 2017. Selanjutnya dilakukan komparasi antara konsep teori dan praktik dalam RKA-K/L berdasarkan PMK Nomor 94 Tahun 2017. Metode kepastakaan ini juga digunakan dalam mengambil data-data dari *Business Intelligent* Anggaran untuk kemudian dilakukan analisis dan pengolahan data.

##### **b. Metode indepth interview**

Metode *indepth interview* digunakan untuk mengumpulkan informasi di lapangan terkait pemahaman konsep dan praktik belanja operasional. Wawancara ini dilakukan terhadap beberapa satuan kerja di lingkungan Direktorat Bea Cukai, meliputi kantor Pusat DJBC, Kantor Wilayah DJBC Jakarta, KPPBC Kantor Pos, KPPU Tanjung Priok, KPPBC Cirebon, Pangkalan Sarana Operasi Tanjung Balai Karimun, KPPBC Djuanda, Kanwil DJBC Jakarta Timur. Wawancara dilakukan dengan membagikan kuesioner kepada responden dan melakukan tanya jawab agar diperoleh pemahaman yang sama terkait pertanyaan dan jawaban kuesioner. Pemilihan Ditjen Bea Cukai sebagai sampel yang diwawancara dengan pertimbangan bahwa DJBC memiliki satker-satker yang karakteristiknya berbeda-beda dan variasi belanja operasionalnya cukup tinggi. Selanjutnya untuk memilih satker-satker DJBC yang dipilih sebagai sampel digunakan *mix method* dengan terlebih dahulu memilih 30 (tiga puluh) satker DJBC secara random. Kemudian, dari 30 sampel tersebut, dipilih kembali sampel berdasarkan *purposive method* dengan mempertimbangkan karakteristik tipe satker dan variasi belanja operasionalnya.

#### **3.3 Metode analisis**

Pada kajian ini, metode analisis yang digunakan adalah menggunakan *mix method*, yaitu menggunakan pendekatan analisis kualitatif dan kuantitatif. Metode penelitian kualitatif digunakan dalam melakukan analisis perbandingan konsep belanja operasional eksisting dengan konsep yang sesuai dengan teori akademis, untuk selanjutnya didapatkan alternatif



konsep belanja operasional yang sesuai dengan teori akademis. Untuk lebih mendapatkan gambaran mengenai perbandingan antara belanja operasional eksisting dengan nilai belanja operasional alternatif, dilakukan exercise data dengan menggunakan metode kuantitatif.

#### 4. PEMBAHASAN

##### 4.1 Analisis Perbandingan Konsep Belanja Operasional dalam RKA K/L dengan Konsep Teori Akademis

Secara teoritis, *cost* (biaya) diklasifikasikan menjadi dua bagian, yaitu *manufacturing cost* dan *general and administrative cost*. *Manufacturing cost* atau biaya manufaktur meliputi biaya bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Di sisi lain, beban umum dan administrasi adalah seperangkat biaya yang diperlukan untuk mengelola bisnis, dan yang tidak terkait dengan produksi atau penjualan barang atau jasa, misal upah dan tunjangan karyawan bagian akuntansi, sewa gedung, upah dan tunjangan manajemen perusahaan, depresiasi pada peralatan kantor, dan sebagainya. Secara praktikal, pedoman yang dipakai oleh Kementerian/Lembaga dalam menentukan pengelompokan biaya dalam RKAKL adalah PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA, biaya dalam RKA K/L. Antara kedua hal tersebut, terdapat beberapa hal yang tidak selaras, yaitu sebagai berikut:

1. Berdasarkan ketentuan dalam PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA, biaya dalam RKA K/L dikelompokkan sebagai berikut:

**Tabel 1.** Pengelompokan biaya operasional dan biaya non operasional

Kode	Uraian Biaya	Kategori Biaya	
		Operasional	Non Operasional
994	Layanan Perkantoran	√	
950	Layanan dukungan manajemen eselon I		√
951	Layanan internal (overhead)		√
952	Layanan perencanaan		√
953	Layanan pemantauan dan evaluasi		√
954	Layanan manajemen SDM		√
955	Layanan manajemen keuangan		√
956	Layanan manajemen BMN		√
957	Layanan hukum		√
958	Layanan humas dan informasi		√
959	Layanan protokoler		√
960	Layanan manajemen organisasi		√
961	Layanan reformasi birokrasi		√
962	Layanan umum		√
963	Layanan data dan informasi		√
964	Layanan kerja sama internasional		√
965	Layanan audit internal		√
966	Layanan diklat		√

967	Layanan litbang	√
968	Layanan pendidikan kedinasan	√
969	Layanan bantuan hukum	√

Biaya operasional diartikan sebagai biaya dasar penyelenggaraan pemerintahan tidak dikenal dalam literatur. Konsep yang dikenal adalah *administration and general expense* (yang diartikan sebagai output generik) dan *manufacturing cost* (yang diartikan sebagai output teknis). Oleh karena itu, perlu disusun alternatif klasifikasi biaya sebagai berikut:

Biaya birokrasi diartikan sebagai biaya penyelenggaraan pemerintahan. Biaya birokrasi diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. Biaya administrasi dan umum (general and administrative expenses)
- b. Biaya output teknis

Biaya output teknis terdiri dari:

- Biaya primer adalah biaya yang harus dikeluarkan untuk menghasilkan output teknis.
- Biaya sekunder  
Biaya sekunder adalah biaya yang idealnya tidak dialokasikan tetapi terpaksa ada karena adanya kelemahan internal atau kelemahan eksternal.

Biaya birokrasi sebagai biaya penyelenggaraan pemerintahan selanjutnya disandingkan dengan benefit yaitu output-output yang dihasilkan oleh pemerintah, misalnya layanan imunisasi, layanan keamanan, dan sebagainya untuk kemudian dilakukan analisis CBA (*Cost Benefit Analysis*). Dengan CBA dapat diukur apakah benefit yang didapat lebih besar dari *cost* yang dikeluarkan (B/C lebih dari 1). Namun, terdapat kendala dalam melakukan kuantifikasi benefit (output) tersebut dalam skala uang agar dapat dibandingkan dengan *cost*/biaya yang telah dikeluarkan.

2. Berdasarkan ketentuan dalam PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA, belanja gaji termasuk dalam kategori biaya operasional (994.001) dan merupakan bagian dari output generik. Belanja gaji tersebut tidak dipisahkan antara gaji untuk unit teknis dan gaji untuk bagian administratif. Idealnya, gaji unit teknis seharusnya bukan merupakan output generik (*administrative and general expenses*) melainkan merupakan *direct labor* yang menjadi bagian dari *manufacturing cost* (output teknis).
3. Berdasarkan ketentuan dalam PMK Nomor 94 Tahun 2017, pemeliharaan gedung, kendaraan, dan sarana dan prasarana merupakan bagian dari komponen operasional dan pemeliharaan kantor yang merupakan output generik 994.002. Biaya pemeliharaan tersebut tidak memperhatikan apakah gedung, kendaraan, dan sarana dan prasarana tersebut digunakan oleh unit teknis atau unit administrasi. Idealnya secara teori, pemeliharaan gedung, kendaraan, dan peralatan yang digunakan oleh unit teknis merupakan *factory overhead* yang merupakan bagian dari *manufacturing cost* (output teknis), bukan merupakan bagian dari output generik 994.002. Selanjutnya, akan timbul pertanyaan bagaimana cara mengalokasikan biaya pemeliharaan untuk unit teknis tersebut. Secara sederhana dapat digambarkan sebagai berikut:

Misalkan sebuah satker menghasilkan dua output, yaitu alokasi DIPA dan revisi.

- Pagu untuk output alokasi DIPA sebesar 900.000.000.

- Pagu untuk revisi DIPA sebesar 100.000.000.
- Biaya pemeliharaan gedung sebesar 50.000.000
- Biaya pemeliharaan kendaraan sebesar 40.000.000
- Biaya pemeliharaan peralatan sebesar 10.000.000

Total biaya pemeliharaan sebesar 100.000.000. Selanjutnya, biaya pemeliharaan sebesar 100.000.000 tersebut dialokasikan secara proporsional berdasarkan besaran pagu untuk kedua output di atas.

Biaya pemeliharaan yang dialokasikan untuk output alokasi DIPA sebesar :  $900.000.000/1.000.000.000 \times 100.000.000 = 90.000.000$

Biaya pemeliharaan yang dialokasikan untuk output revisi DIPA sebesar :  $100.000.000/1.000.000.000 \times 100.000.000 = 10.000.000$

Namun, untuk pertimbangan kepraktisan, biaya pemeliharaan tersebut dapat tetap merupakan bagian dari output generik.

4. Dalam PMK Nomor 94 Tahun 2017 disebutkan cakupan/definisi dari masing-masing item biaya pada komponen operasional dan pemeliharaan kantor (994.002). Sebagian besar item biaya tersebut telah diatur standar besarnya harganya oleh PMK Nomor 32/PMK.02/2018 tentang Standar Biaya Masukan Tahun Anggaran 2019. Namun, sampai sejauh ini belum ada pengaturan volume untuk masing-masing item biaya. Seyogyanya pengaturan volume tersebut perlu ada agar efisiensi atas biaya operasional dan pemeliharaan kantor dapat lebih terukur.
5. Cakupan output 994.002 (operasional dan pemeliharaan kantor) telah diatur dalam PMK Nomor 94 Tahun 2017. Namun, masih terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan sebagai berikut:

**Tabel 2.** Cakupan output 994 002 (operasional dan pemeliharaan kantor)

No	Item biaya	Cakupan/definisi	Keterangan
1	Kebutuhan sehari-hari perkantoran	Keperluan sehari-hari perkantoran <b>antara lain:</b> Alat tulis kantor Barang cetak Alat kebersihan Perlengkapan fotokopi/komputer Langganan surat kabar/berita/majalah Honor satuan pengamanan (satpam) Honor cleaning service Honor sopir Honor pramubakti Pengurusan sertifikat tanah	Walaupun telah dinyatakan pembagian kelompok biayanya, namun tidak ada pengaturan lebih detil mengenai jenis biaya apa saja yang dapat dialokasikan. Lingkup biayanya bersifat terbuka dengan adanya penyebutan kata “antara lain”

		Pembayaran PBB	
2	Langganan daya dan jasa	Langganan daya dan jasa <b>antara lain:</b> Listrik, telepon, air, gas, jasa pos dan giro, telex, internet, bandwidth, komunikasi (khusus diplomat), sewa kantor/gedung, sewa kendaraan dinas, sewa mesin fotokopi	
3	Pemeliharaan kantor	Pemeliharaan kantor <b>antara lain:</b> pemeliharaan: bangunan/ gedung, instalasi jaringan, sarana dan prasarana kantor, kendaraan dinas; dan pengurusan pajak kendaraan dinas.	Pada output 994.002 pemeliharaan kantor tidak dinyatakan secara tegas/eksplisit mengenai cakupan jenis barang/aset yang termasuk biaya operasional atau termasuk dalam output teknis. Contoh : biaya pemeliharaan kendaraan operasional dapat dimaknai berbeda berupa kendaraan untuk keperluan manajerial saja (kendaraan kepala kantor dan kendaraan dinas untuk mengantar pegawai melakukan rapat) ataupun termasuk juga untuk pemeliharaan kendaraan khusus (kapal patroli, mobil patroli, dan sejenisnya)

4	Pembayaran terkait operasional kantor	Pembayaran terkait operasional kantor <b>antara lain</b> honor terkait operasional kantor, bahan makanan, penambah daya tahan tubuh, pemeriksaan kesehatan pegawai, keprotokoleran, operasional pimpinan, pelantikan/ pengambilan sumpah jabatan/pegawai, pakaian dinas, pakaian kerja, dan perjalanan dinas dalam rangka konsultasi/koordinasi	
---	---------------------------------------	---	--

#### 4.2 Konsep dan Pelaksanaan Belanja Operasional

Untuk memperoleh gambaran mengenai pemahaman konsep serta implementasi belanja operasional, telah dilakukan *indepht interview* terhadap responden dari beberapa satker di lingkungan Direktorat Jenderal Bea Cukai meliputi Kantor Pusat DJBC, Kanwil DJBC Jakarta, KPU BC Tanjung Priok, KPPBC Kantor Pos, Kanwil DJBC Jawa Timur II, KPPBC Tipe Madya Cukai Malang, Pangkalan Sarana Operasi Tanjung Balai Karimun, dan KPPBC Cirebon. Dari hasil *indepth interview* tersebut, didapatkan informasi sebagai berikut:

##### a. Cakupan Belanja Operasional

Responden diminta melingkari pada pilihan angka yang sesuai dengan kondisi, yaitu dari angka 1 s.d. angka 6. Pilihan pada kolom angka menunjukkan semakin besar angka mencerminkan kondisi yang semakin setuju/sesuai dengan kondisi.

##### 1) Output 994 (Layanan perkantoran)

Seluruh responden menjawab bahwa dalam output 994 (layanan perkantoran) sudah tercakup semua item yang dibutuhkan untuk keperluan belanja perkantoran

##### 2) Output 950 (Layanan dukungan manajemen eselon I)

Seluruh responden menjawab bahwa dalam output 950 Layanan dukungan manajemen eselon I sudah tercakup semua item yang dibutuhkan.

##### 3) 951 (Layanan internal / overhead)

Seluruh responden menjawab bahwa dalam output 951 Layanan internal (overhead) sudah tercakup semua item yang dibutuhkan.

Hal yang belum tercakup dalam output generik adalah kegiatan perencanaan/penyusunan DIPA yang memerlukan anggaran seperti konsultan.

## **b. Alokasi Anggaran**

### 1) 994 (Layanan Perkantoran)

Hampir semua responden menjawab alokasi anggaran pada unitnya telah mencukupi untuk kebutuhan layanan perkantoran. Namun, di beberapa satker karena adanya kebijakan Kuasa Pengguna Anggaran, terdapat beberapa item belanja operasional yang belum mencukupi, yaitu biaya perjalanan dinas. Dengan pertimbangan efisiensi, pegawai yang melakukan perjalanan dinas dalam kota tidak mendapatkan uang harian dan uang transport sama sekali karena menggunakan kendaraan dinas.

Di PSO Tanjung Balai Karimun, anggaran belanja operasional tahun 2018 mencukupi, sedangkan untuk tahun 2019 diperkirakan hanya mencukupi 60% dari total kebutuhan sehingga diperkirakan hanya sampai dengan bulan Agustus 2019 kapal dapat melakukan kegiatan patroli. Perkiraan ini melihat realisasi tahun 2017 dan mempertimbangkan adanya penambahan 3 kapal baru sehingga ada penambahan biaya pemeliharaan, ransum untuk berlayar, tambahan BBM, pemeliharaan besar kapal, dan lain lain. Anggaran tahun 2019 kurang mencukupi karena adanya pertambahan jumlah kapal pada tahun 2018, tetapi pada tahun 2019 terjadi pemotongan anggaran.

### 2) 950 (Layanan dukungan manajemen eselon I)

Hampir semua responden menjawab alokasi anggaran pada unitnya telah mencukupi untuk kebutuhan layanan dukungan manajemen eselon I.

### 3) 951(Layanan internal / overhead)

Sebagian besar responden menjawab alokasi anggaran pada unitnya telah mencukupi untuk kebutuhan layanan internal (overhead). Sedangkan sekitar 11,1% responden menjawab belum mencukupi karena adanya kebutuhan perluasan ruangan akibat pertambahan pegawai sebagai implikasi dari perubahan tipe kantor, dan adanya kebutuhan pengadaan perangkat pengolah data dan komunikasi.

## **c. Pembatasan satuan dan volume belanja operasional**

Mayoritas responden (91%) menyatakan perlu ada pembatasan satuan biaya operasional sesuai tipe/karakteristik kantor dengan mengelompokkan K/L atau satker-satker yang memiliki tipe dan karakteristik sejenis.

Mayoritas responden (81,9%) menyatakan perlu pembatasan volume belanja operasional sesuai tipe/karakteristik kantor dengan mengelompokkan K/L atau satker-satker yang memiliki tipe dan karakteristik sejenis dengan pertimbangan agar terdapat pedoman/batasan dalam pengalokasian belanja operasional serta dapat dijadikan tolak ukur efisiensi dalam pelaksanaan belanja operasional. Sedangkan sebagian kecil responden tidak perlu ada pembatasan volume belanja operasional karena kebutuhan masing masing satker bervariasi.

## **d. Definisi dan cakupan belanja operasional dibandingkan belanja untuk pencapaian output teknis**

Responden mendefinisikan belanja operasional sebagai berikut:

- Belanja operasional didefinisikan sebagai belanja administrasi dan belanja untuk kegiatan pendukung perkantoran.
- Belanja operasional untuk memenuhi kebutuhan kantor. Belanja output teknis/non operasional untuk memenuhi kebutuhan atau kegiatan yang berhubungan dengan kegiatan keperluan kantor.
- Belanja operasional penting dalam menunjang pencapaian output teknis

- Cakupan belanja operasional lebih tinggi dibandingkan cakupan belanja teknis disebabkan oleh jumlah pegawai tinggi; proses pelayanan tidak memerlukan biaya tinggi; dan proses pengawasan belum sepenuhnya dibiayai DIPA satker
- Masih terdapat belanja yang seharusnya masuk ke dalam output teknis, tetapi masuk ke belanja operasional kantor

**e. Pengelompokan biaya output teknis dan biaya manajerial**

Sebagian besar responden (80%) setuju dengan pengelompokan biaya yang terbagi menjadi biaya output teknis dan biaya manajerial (administrasi dan umum). Sebagian responden (50%) setuju biaya output teknis mencakup seluruh biaya teknis serta memasukkan unsur gaji pegawai yang bekerja pada unit teknis instansi Anda. Sedangkan sebagian lagi (50%) tidak setuju karena dikhawatirkan akan muncul kecemburuan sosial jika gaji pegawai di unit teknis dan gaji pegawai di unit kesekretariatan dipisahkan, sehingga nantinya akan berdampak pada penurunan kinerja. Sebagian responden (50%) setuju jika biaya manajerial (administrasi dan umum) mencakup seluruh biaya manajerial serta memasukkan unsur gaji pegawai yang bekerja pada unit kesekretariatan saja. Sedangkan sebagian responden (50%) tidak setuju.

**f. Efisiensi belanja operasional**

Terkait berapa persentase ideal belanja operasional dibandingkan dengan total pagu belanja di kantor Anda, jawaban responden bervariasi. Pada intinya harus mempertimbangkan tipe kantor, misalkan untuk kantor tipe pratama, persentase ideal belanja operasional sekitar 40%. Untuk kantor tipe madya, persentase ideal belanja operasional sekitar 60%. Selain itu juga harus mempertimbangkan jumlah pegawai, layanan yang dihasilkan satker, dan karakteristik satker.

Seluruh responden (100%) menjawab bahwa nilai belanja operasional di unitnya sudah efisien karena telah dilakukan proses efisiensi/penghematan tetapi semua output tetap dapat tercapai, dengan rata-rata capaian output generik pada tahun 2017 di atas 95%. Namun, masih terdapat beberapa jenis/item belanja manajerial (administrasi dan umum yang dapat lebih diefisienkan untuk dialihkan ke belanja lain antara lain:

- Biaya pemeliharaan mesin fax dan telepon
- Biaya perjalanan dinas
- Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin
- Biaya pemeliharaan gedung cukup tinggi dikarenakan kondisi gedung yang sudah tua. Saat ini sedang diajukan uji kelayakan apakah gedung masih layak digunakan atau tidak
- Biaya pemeliharaan kendaraan dinas cukup tinggi dikarenakan memakai BBM non subsidi dan kondisi kendaraan yang sudah tua.
- Pembelian persediaan bahan baku komputer

Adapun jenis/item belanja manajerial yang belum efisien adalah sebagai berikut:

- Biaya pemeliharaan kendaraan  
Kondisi kendaraan sudah tua sehingga biaya perawatannya tinggi. Selain itu, kebutuhan BBM selalu di atas SBM karena pake dex (non subsidi) dengan harga lebih dari 10.000 per liter.
- Biaya telepon
- Biaya konsumsi rapat akibat frekuensi rapat yang tinggi.

Terkait efisiensi belanja operasional, kebijakan efisiensi di DJBC telah dituangkan dalam Surat Edaran Dirjen BC Nomor tentang Gerakan Efisiensi dalam Pelaksanaan SE-14/BC/2017 Anggaran di Lingkungan DJBC yang diberlakukan untuk semua satker. Kebijakan efisiensi besaran uang harian seperti kegiatan diklat, perjalanan dinas dalam kota, kumandah, dan lain-lain diserahkan kepada masing-masing Satker DJBC karena melihat efektivitas masing-masing Satker. Selanjutnya, upaya untuk mengefisienkan biaya operasional/manajerial (administrasi dan umum) dilakukan melalui kebijakan Kuasa Pengguna Anggaran masing-masing satker, misalnya:

- Melakukan penghematan dan pembatasan, seperti pembatasan perjalanan dinas dan tidak dialokasikannya anggaran untuk capacity building.
  - Filter jumlah orang dan urgensi kebutuhan untuk perjalanan dinas
  - Penyediaan snack dan makan yang sederhana dan tidak selalu diadakan
  - Mengurangi frekuensi pengadaan Rapat Dalam Kantor di Luar Jam Kerja
- Sebagian besar responden (80%) menjawab bahwa pelaksanaan RDK pada unit Anda dapat digantikan dengan rapat koordinasi biasa pada saat jam kantor atau kegiatan lainnya. Pada intinya, pencapaian output dapat dicapai dengan mengoptimalkan jam kerja.

#### **4.2 Alternatif penyusunan konsep belanja operasional yang sejalan dengan teori**

Sebagaimana disebutkan dalam pembahasan sebelumnya, konsep belanja operasional dalam RKA K/L tidak sejalan dengan teori akademis, di antaranya gaji pegawai unit teknis yang seharusnya merupakan bagian dari output teknis justru masuk ke dalam belanja operasional (komponen 994 001). Selain itu, terdapat beberapa item dalam output generik lainnya (selain output generik 994) yang memiliki karakteristik mirip dengan belanja operasional, namun justru dikelompokkan sebagai belanja non operasional. Oleh karena itu, kami melakukan exercise data untuk membandingkan nilai belanja operasional dengan nilai belanja operasional alternatif.

Exercise ini dilakukan dengan menghitung belanja operasional pada sampel unit Direktorat Jenderal Anggaran dengan pembanding yaitu Inspektorat Jenderal, Kementerian Keuangan secara keseluruhan dan Direktorat Jenderal Bina Marga-Kementerian PUPERA. Tujuan dari exercise ini adalah untuk mengetahui proporsi belanja operasional dan non operasional dari ketiga unit eselon II tersebut. Exercise dihitung dengan menggunakan 3 cara yaitu :

- a. Kondisi eksisting dimana belanja operasional dihitung berdasarkan kondisi yang ada pada RKA-K/L sesuai dengan definisi belanja operasional pada PMK Juksunlah. Perhitungan tersebut didasarkan pada jumlah belanja untuk output generik 994 layanan perkantoran yang terdiri dari belanja gaji (001) dan belanja barang (002)
- b. Alternatif 1 dimana belanja operasional dihitung berdasarkan belanja operasional pada kondisi eksisting ditambahkan dengan belanja yang dikategorikan sebagai komponen pendukung pada kolom sifat biaya di RKA-KL untuk output generik lainnya (selain output generik 994) dan komponen pendukung pada output teknis
- c. Alternatif 2 dimana belanja operasional dihitung berdasarkan perhitungan alternatif 1 yang terdiri dari belanja untuk output generik 994 layanan perkantoran baik belanja gaji (001) maupun barang (002) ditambahkan belanja yang dikategorikan sebagai komponen pendukung pada kolom sifat biaya di RKA-KL untuk output generik lainnya (selain output



generik 994) dan komponen pendukung output teknis. Namun perhitungan pada belanja gaji (001) yang dimasukkan ke dalam belanja operasional hanya gaji pegawai yang mengurus hal-hal yang bersifat kesekretariatan. Sedangkan gaji pegawai yang bekerja pada bidang teknis dimasukkan sebagai belanja non operasional. Hal ini sesuai dengan teori biaya. Pada exercise ini, diasumsikan gaji pegawai yang menangani kesekretariatan adalah sebesar 24,2% dari total gaji unit yang dihitung. Asumsi ini diambil dari proporsi jumlah pegawai yang menangani hal-hal kesekretariatan (pegawai di Setditjen dan TU masing-masing direktorat di DJA). Dari exercise data didapatkan hasil sebagai berikut:

**Tabel 3.** Hasil exercise data belanja operasional

Unit		Belanja operasional		
		Kondisi eksisting	Alternatif 1	Alternatif 2
DJA	Pagu	85.453.600.000	85.453.600.000	37.761.958.386
	%	55,30%	55,30%	24,44%
Itjen	Pagu	57.274.700.000	66.773.876.000	32.811.56.354
Kementerian Keuangan	%	48,40%	56,42%	27,73%
Ditjen Bina Marga Kem.	Pagu	1.387.721.118.000	1.910.430.642.000	1.229.543.079.584
PUPR	%	3,24%	4,46%	2,87%
Kementerian Keuangan	Pagu	25.255.624.215.000	25.406.923.262.000	9.837.163.504.510
	%	55,28%	55,61%	21,53%

Dari data tersebut dapat dilihat bahwa nilai belanja operasional pada DJA, Itjen Kementerian Keuangan, dan Kementerian Keuangan menjadi jauh lebih kecil ketika menggunakan perhitungan alternatif 3, yaitu dengan mengeluarkan belanja gaji pegawai yang bekerja pada unit teknis dari perhitungan belanja operasional. Alternatif 3 ini sejalan dengan teori akuntansi biaya yang mengklasifikasikan gaji pegawai unit teknis sebagai *direct labor* yang merupakan bagian dari *manufacturing cost*, bukan bagian dari *general and administrative expense*. Di sisi lain, alternatif 3 ini juga menghasilkan nilai belanja operasional yang lebih efisien.

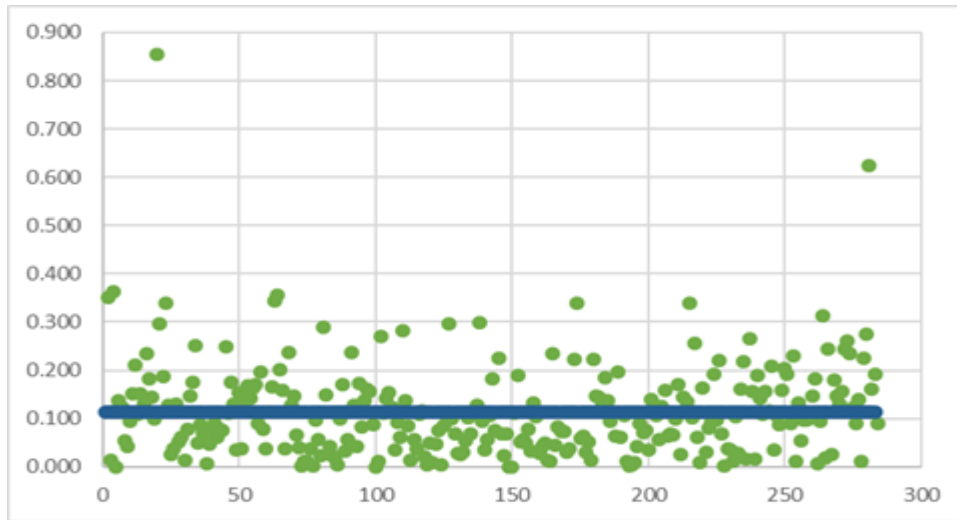
#### 4.3 Alternatif penggunaan klusterisasi agar belanja operasional lebih terstandar

Selain nilainya yang tinggi, belanja operasional bervariasi antar unit. Variasi ini disebabkan karena perbedaan karakteristik masing-masing satker, baik dari segi ukuran satker (jumlah pegawai), fungsi, tipe layanan satker, tipe kantor, dan sebagainya. Agar lebih terstandar, perlu adanya klusterisasi satker-satker yang sejenis. Berikut ditampilkan sebaran belanja operasional (komponen 994.002) antar eselon I tanpa clustering dan dengan clustering, untuk melihat variasinya.

a. Sebaran biaya 994.002 dibandingkan dengan pagu revisi minus belanja modal (tanpa clustering)

Dari 283 Unit Eselon I, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 11,40%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 167 unit Eselon I yang berada di bawah nilai rata-rata, dan sebanyak 116 unit Eselon I yang berada di atas nilai rata-rata. Terdapat 2 Unit Eselon I yang nilai persentasenya tergolong tinggi yakni **Dewan**

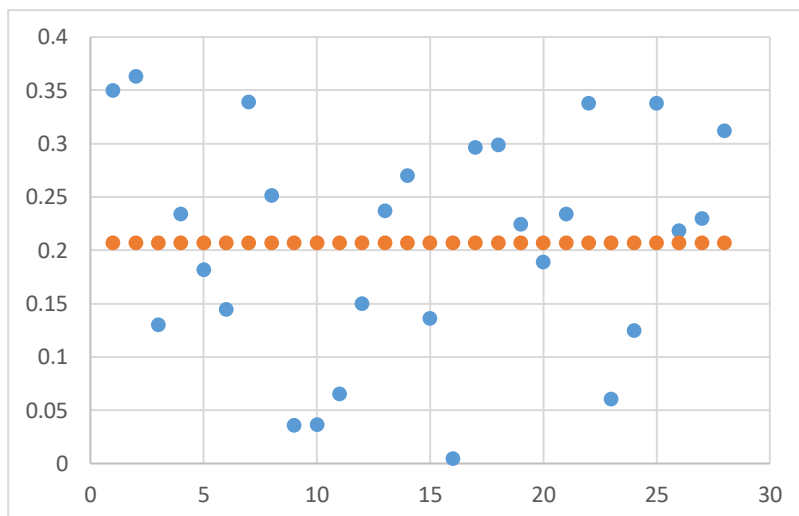
**Pertimbangan Presiden Kementerian Sekretariat Negara (85,5%), dan Badan Pengusahaan Kawasan, Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas & Pelabuhan Bebas Sabang sebesar 62,5%**



**Gambar 2.** Sebaran biaya 994 002 (tanpa clustering)

- b. Sebaran biaya 994.002 antar eselon I (dengan mengkluster unit eselon I berdasarkan fungsinya menjadi : sekretariat jenderal, inspektorat jenderal, diklat dan litbang, teknis, K/L satu satker)

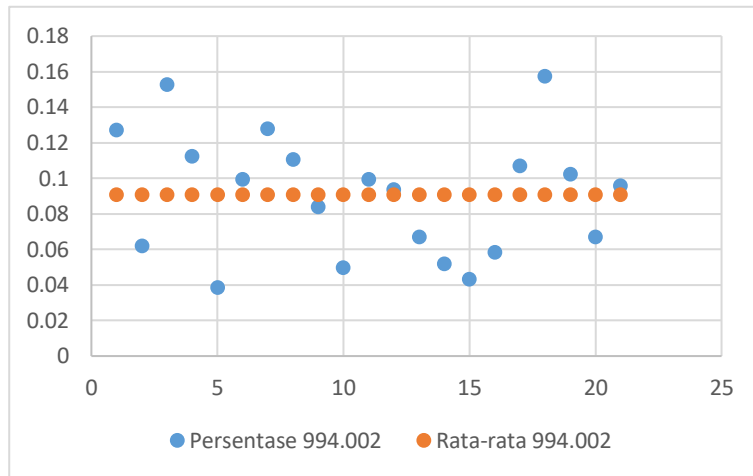
**1) Setjen**



**Gambar 3.** Sebaran biaya 994 002 (clustering fungsi sebagai setjen)

Berdasarkan pengelompokan diperoleh sebanyak 28 unit Eselon I yang fungsinya sebagai Sekretariat Jenderal pada masing-masing K/L. Dari 28 Unit Eselon I, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 20,70%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 12 Sekretariat Jenderal yang berada dibawah nilai rata-rata, dan sebanyak 16 berada di atas nilai rata-rata. Terdapat Unit Eselon I yang nilai persentasenya cukup unik yakni **Sekretariat Jenderal Kesehatan dengan persentase paling rendah (0,4 %)** sedangkan persentase paling tinggi yakni dimiliki oleh **Sekretariat Jenderal Dewan Perwakilan Rakyat (36,31%)**.

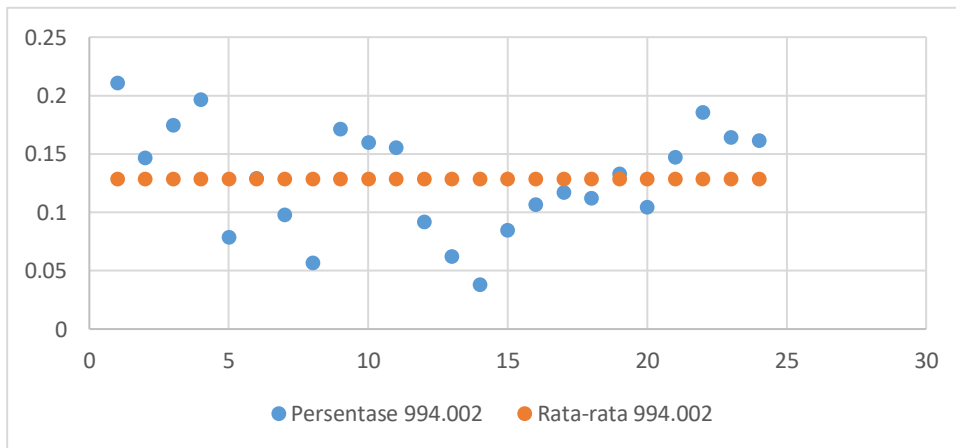
## 2) Itjen



**Gambar 4.** Sebaran biaya 994 002 (clustering fungsi sebagai itjen)

Berdasarkan pengelompokan diperoleh sebanyak 21 unit Eselon I yang fungsinya sebagai Inspektorat Jenderal pada masing-masing K/L. Dari 21 Unit Eselon I tersebut, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 9,09%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 9 Inspektorat Jenderal yang berada dibawah nilai rata-rata, dan sebanyak 12 berada di atas nilai rata-rata. Sebaran nilai persentase belanja 994.002 pada kelompok Inspektorat Jenderal tergolong normal karena dalam kelompok ini tidak ditemukan nilai yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.

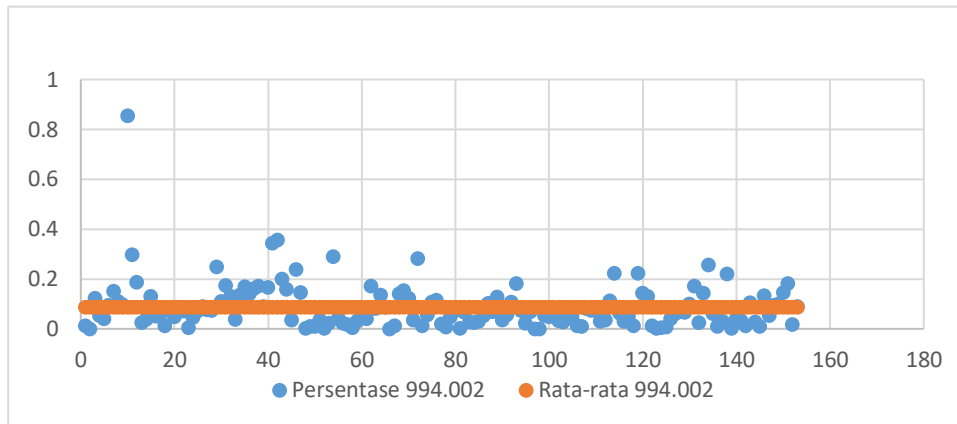
## 3) Diklat dan Litbang



**Gambar 5.** Sebaran biaya 994 002 (clustering fungsi sebagai diklat dan litbang)

Berdasarkan pengelompokan diperoleh sebanyak 24 unit Eselon I yang mempunyai fungsi pendidikan, pelatihan dan penelitian pada masing-masing K/L. Dari 24 Unit Eselon I tersebut, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 12,82%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 11 Unit Eselon I yang berada dibawah nilai rata-rata, dan sebanyak 13 berada di atas nilai rata-rata. Sebaran nilai persentase belanja 994.002 pada kelompok ini tergolong normal karena dalam kelompok ini tidak ditemukan nilai yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.

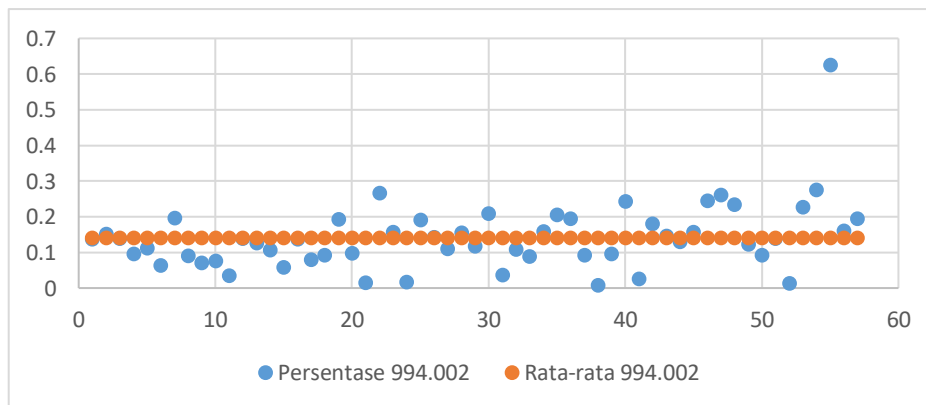
#### 4) Teknis



**Gambar 6.** Sebaran biaya 994 002 (clustering fungsi sebagai teknis)

Berdasarkan pengelompokan diperoleh sebanyak 153 unit Eselon I yang fungsinya sebagai unit teknis pada masing-masing K/L. Dari 153 Unit Eselon I tersebut, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 0,090971 atau 9,09%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 9 Inspektorat Jenderal yang berada dibawah nilai rata-rata, dan sebanyak 12 berada di atas nilai rata-rata. Sebaran nilai persentase belanja 994.002 pada kelompok Inspektorat Jenderal tergolong normal karena dalam kelompok ini tidak ditemukan nilai yang terlalu tinggi atau terlalu rendah. Namun terdapat satu unit eselon I yang mempunyai presentase paling tinggi yakni Dewan Pertimbangan Presiden (85,47%)

#### 5) K/L satu satker



**Gambar 7.** Sebaran biaya 994 002 (K/L satu satker)

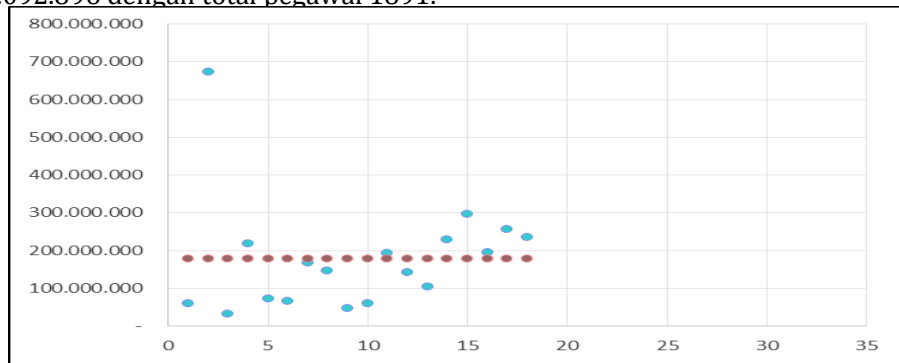
Berdasarkan pengelompokan diperoleh sebanyak 57 unit Eselon I hanya mempunyai satu satker. Dari 57 Unit Eselon I tersebut, persentase belanja 994.002 terhadap total pagu minus belanja modal rata-rata sebesar 0,139978 atau 13,99%. Dari rata-rata tersebut sebanyak 33 Unit Eselon I yang berada dibawah nilai rata-rata, dan sebanyak 24 berada di atas nilai rata-rata. Sebaran nilai persentase belanja 994.002 pada kelompok ini tergolong normal karena dalam kelompok ini tidak ditemukan nilai yang terlalu tinggi atau terlalu rendah. Namun dijumpai satu Unit Eselon I yang nilai lebih tinggi dibanding yang lainnya yakni Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelatihan Bebas Sabang.

c. **Sebaran biaya 994.002 antar eselon I (clustering) berdasarkan total pagu dibagi total pegawai**

Selain mengkluster satker-satker berdasarkan fungsinya, juga dilakukan perbandingan total pagu dibagi total pegawai agar dapat menjembatani perbedaan ukuran satker (dilihat dari jumlah pegawai)

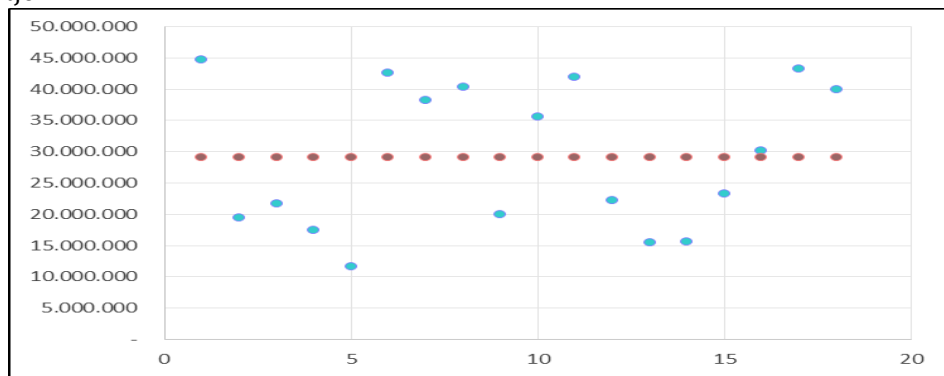
1) **Setjen**

Yang unik dari cluster ini adalah terdapat satu unit Eselon I yang belanja 994.002 per pegawai cukup tinggi yakni Sekretariat Jenderal, Kementerian Luar Negeri yakni Rp 673.092.896 dengan total pegawai 1891.



**Gambar 8.** Sebaran biaya 994 002 berdasarkan pagu per pegawai (Fungsi Setjen)

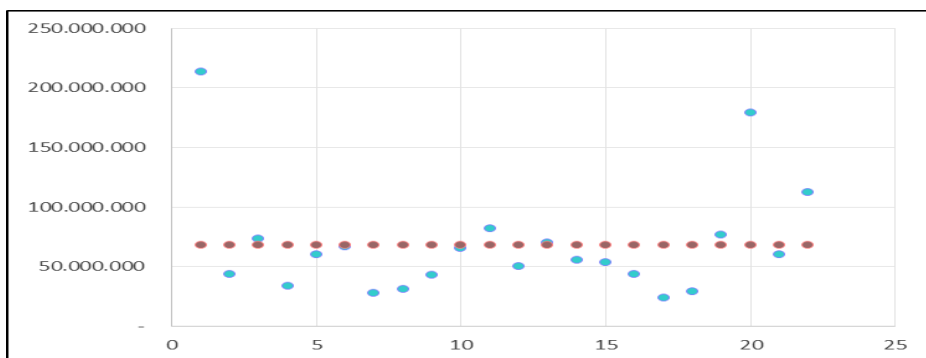
2) **Itjen**



**Gambar 9.** Sebaran biaya 994 002 berdasarkan pagu per pegawai (Fungsi itjen)

Sebaran pada cluster ini tergolong normal dengan rata-rata 29.073.855 per pegawai

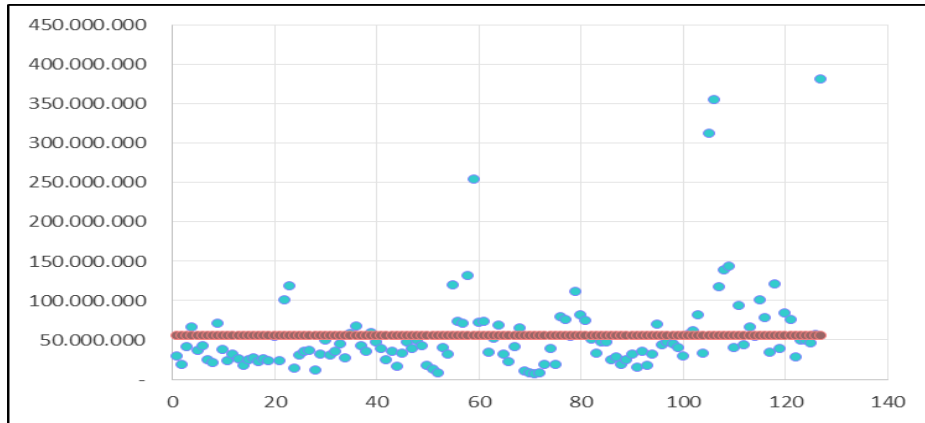
3) **Diklat dan Litbang**



**Gambar 10.** Sebaran biaya 994 002 berdasarkan pagu per pegawai (Fungsi diklat dan litbang)

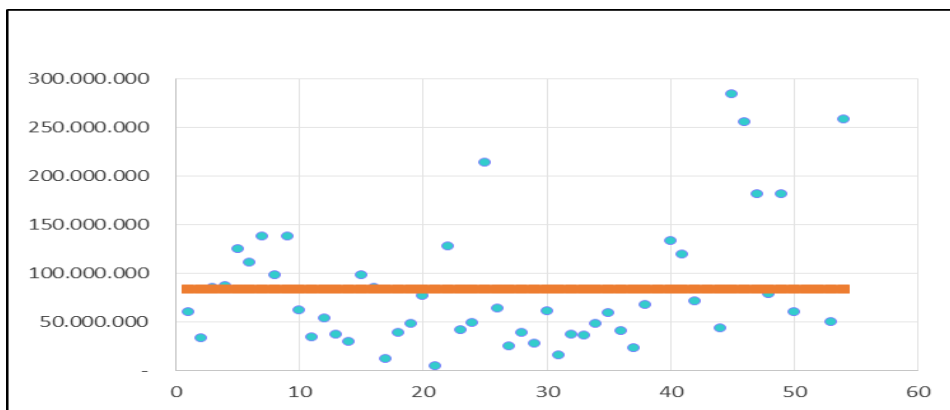
Dalam cluster ini terdapat Unit Eselon I dengan nilai yang cukup tinggi yakni Badan Penelitian dan Pengembangan Pendidikan & Pelatihan Hukum & Peradilan, Mahkamah Agung sebesar Rp 213.641.374 per pegawai.

4) Teknis



**Gambar 11.** Sebaran biaya 994 002 berdasarkan pagu per pegawai (Fungsi teknis) Tiga Unit Eselon I yang dalam lingkup Unit Teknis yang mempunyai alokasi belanja cukup tinggi yakni Direktorat Jenderal Penyediaan Perumahan, KemenPUPERA (Rp312.878.211), Direktorat Jenderal Pembiayaan Perumahan, KemenPUPERA (Rp355.346.405), dan Badan Ekonomi Kreatif (Rp381.553.896)

5) KL dengan satu satker



**Gambar 12.** Sebaran biaya 994 002 berdasarkan pagu per pegawai (K/L dengan satu satker)

Berdasarkan hasil clustering pada kelompok ini belanja 994.002 per pegawai paling tinggi yakni pada Ombudsman RI sebesar Rp284.489.793, kemudian Badan Pengelola Perbatasan sebesar Rp255.905.672 dan Mahkamah Konstitusi RI sebesar Rp213.653.689.

## 5. PENUTUP

### 5.1 Kesimpulan

Dari hasil pembahasan pada bab IV didapatkan bahwa nilai total biaya operasional (komponen 994.001 dan komponen 994.002) secara nasional adalah sebesar 29,5% dari total pagu belanja. Persentase ini cukup tinggi mengingat jika biaya operasional ini dianalogikan sebagai beban umum dan administrasi yaitu seperangkat biaya yang diperlukan untuk

mengelola bisnis, dan yang tidak terkait dengan produksi atau penjualan barang atau jasa (dalam pemerintahan dianalogikan dengan output teknis). Hal ini berarti biaya operasional adalah sebesar 3/7 dari biaya output teknis.

Selain persentasenya yang cukup tinggi, sebaran biaya operasional antar eselon I juga cukup bervariasi. Untuk belanja pegawai (komponen 994.001), sebanyak 154 berada pada nilai rata-rata, dan sebanyak 129 berada di atas nilai rata-rata. Sedangkan untuk belanja operasional dan pemeliharaan kantor (994.002), sebanyak 167 unit Eselon I yang berada di bawah nilai rata-rata, dan sebanyak 116 unit Eselon I yang berada di atas nilai rata-rata.

Nilai biaya operasional yang tinggi dan bervariasi tersebut disebabkan oleh beberapa hal. Pertama disebabkan karena konsep biaya operasional yang tidak sejalan dengan teori. Berdasarkan teori, biaya operasional dianalogikan sebagai administrative and general expense, yaitu seperangkat biaya yang diperlukan untuk mengelola bisnis, dan yang tidak terkait dengan produksi atau penjualan barang atau jasa. Contoh dari beban administrasi dan umum adalah gaji bagian administrasi, perlengkapan dan utilitas yang digunakan oleh bagian administrasi, dan sebagainya. Dalam konsep pembagian biaya ini, segala biaya yang berkaitan langsung dengan produk/jasa yang dihasilkan dikategorikan sebagai biaya manufaktur, misal gaji/upah untuk karyawan bagian produksi, perlengkapan dan utilitas yang digunakan oleh bagian produksi. Namun, dalam konsep biaya operasional eksisting gaji pegawai unit teknis masih termasuk dalam komponen biaya operasional (komponen 994.001). Demikian juga dengan belanja operasional dan pemeliharaan yang digunakan oleh unit teknis masih masuk dalam komponen 994.002. Hal ini menyebabkan persentase belanja operasional “terlihat” tinggi, padahal sebenarnya di dalamnya termasuk belanja pegawai dan belanja operasional dan pemeliharaan yang digunakan oleh unit teknis yang pada hakikatnya seharusnya merupakan bagian dari output teknis.

Nilai biaya operasional yang tinggi juga disebabkan karena tercampurnya biaya operasional dengan belanja output teknis sebagai upaya mengakomodasi konsep biaya dasar satker. Sebagaimana kita ketahui bersama, komponen 994 merupakan komponen yang cenderung aman dari pemotongan anggaran, karena komponen 994 dianggap sebagai biaya dasar satker yang harus tetap dipenuhi meskipun tidak ada output teknis yang dihasilkan. Anggapan ini menyebabkan adanya kecenderungan satker untuk mengkategorikan belanja-belanja yang hakikatnya bukan termasuk komponen belanja operasional ke dalam komponen 994 agar cenderung aman dari pemotongan anggaran.

Penyebab lain dari nilai biaya operasional yang tinggi dan bervariasi adalah lingkup biaya operasional yang tidak memiliki batasan pasti. Dalam PMK 94 Tahun 2017 memang telah disebutkan cakupan/definisi dari output 994, tetapi tidak ada pengaturan lebih detail mengenai jenis biaya apa saja yang dapat dialokasikan. Hal ini menyebabkan penafsiran yang berbeda-beda antar satu K/L dengan K/L lain, maupun antar satker satu dengan [satker lain, yang mengakibatkan biaya operasional. Selain itu, lingkup biayanya bersifat terbuka dengan adanya penyebutan kata “antara lain”. Lingkup biaya yang bersifat terbuka ini memungkinkan munculnya item-item biaya selain yang sudah disebutkan sehingga menyebabkan item biaya operasional antar satker bervariasi jenisnya dan nilai biaya operasional menjadi tinggi.

Tidak adanya clusterisasi program ataupun sampai clusterisasi satker juga menjadi salah satu penyebab nilai biaya operasional bervariasi. Sebagaimana kita ketahui, masing-masing Kementerian/Lembaga maupun satuan kerja memiliki karakteristik yang berbeda, baik dilihat

dari tugas/fungsinya, skala organisasi, tipe organisasi, dan sebagainya. Perbedaan karakteristik ini menyebabkan kebutuhan masing-masing satuan kerja menjadi berbeda, demikian juga kebutuhan belanja operasionalnya. Variasi belanja operasional dapat diperkecil jika dilakukan clusterisasi program ataupun clusterisasi satker yang memiliki kemiripan karakteristik.

## 5.2 Saran

Terkait nilai belanja operasional yang tinggi dan bervariasi, terdapat beberapa alternatif rekomendasi dalam rangka efisiensi belanja operasional, yaitu sebagai berikut:

- a. Penyesuaian konsep biaya operasional dengan teori
- b. Konsep biaya operasional perlu disesuaikan dengan teori, dengan menganalogikan biaya operasional sebagai biaya manajerial (beban administrasi dan umum), yaitu seperangkat biaya yang diperlukan untuk mengelola organisasi, dan yang tidak terkait langsung dengan produksi atau penjualan barang atau jasa (output teknis). Selanjutnya, perlu adanya pemisahan antara biaya manajerial dengan biaya output teknis. Belanja pegawai (994.001) dan belanja operasional dan pemeliharaan kantor (994.002) yang digunakan oleh unit teknis seharusnya dikeluarkan dari kelompok biaya manajerial dan menjadi bagian dari biaya output teknis.
- c. Selain itu, perlu adanya penyusunan biaya dasar satker, yang meliputi biaya manajerial dan bagian dari biaya output teknis yang harus dialokasikan (misalnya gaji pegawai unit teknis).
- d. Pemberian batasan Biaya Operasional yang lebih detail
  - a. Meskipun cakupan/definisi dari belanja operasional/output layanan perkantoran (994) telah diatur dalam PMK 94 Tahun 2017, lingkup lingkup biayanya bersifat terbuka dengan adanya penyebutan kata "antara lain". Oleh karena itu, perlu adanya batasan dan pengaturan yang lebih detail mengenai jenis biaya apa saja yang dapat dialokasikan ke dalam belanja operasional.
  - e. Menghubungkan biaya manajerial dengan biaya atas output generik terkait
  - f. Menyatakan secara eksplisit biaya apa saja yang dapat ditampung di suatu kelompok biaya 994.002
  - g. Membuat kelompok biaya tambahan di 994.002 untuk menampung biaya lainnya yang tidak termasuk dalam kelompok biaya lain
  - h. Perlu adanya klusterisasi program maupun klusterisasi satker untuk mengelompokkan satker-satker yang memiliki kemiripan karakteristik dan selanjutnya melihat sebaran nilai biaya operasional

## DAFTAR PUSTAKA

- Bragg, Steven M. (2001). *Cost accounting College Version*. New York : John Wiley & Sonc Inc
- Kementerian Keuangan RI. (2018). PMK Nomor 32/PMK.02/2018 tentang Standar Biaya Masukan Tahun Anggaran 2019. Jakarta : Kementerian Keuangan RI.
- Kementerian Keuangan RI. (2017). PMK Nomor 49/PMK.02/2017 tentang Standar Biaya Masukan Tahun Anggaran 2018. Jakarta : Kementerian Keuangan RI.
- Kementerian Keuangan RI. (2017). PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA. Jakarta : Kementerian Keuangan RI
- Kementerian Keuangan RI. (2017). UU Nomor 15 Tahun 2017 tentang APBN TA 2018. Jakarta : Kementerian Keuangan RI
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : Andi Yogyakarta